

**PROCESSO** - A. I. Nº 298942.0013/19-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO DALVA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDOS** - POSTO DALVA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF Nº 0028-01/21-VD  
**ORIGEM** - INFAZ COSTA DO CACAU  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16.08.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0174-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Falta de liquidez na determinação da base de cálculo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos, respectivamente, pela Fazenda Pública do Estado e pelo contribuinte, com respaldo no art. 169, I, “a” e “b” do RPAF/99.

O Auto de Infração, julgado Procedente em Parte pela JJF (Junta de Julgamento Fiscal), foi lavrado no dia 18/12/2019 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 545.206,44, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim designada no Acórdão originário, *in verbis*:

*“Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2018 e setembro de 2019.*

*Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, § 6º, inciso II, “b”, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96”.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 26/02/2021 e decidiu pela Procedente em Parte por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 204 a 218):

**“VOTO**

*O defendente, em preliminar, suscita a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, alegando não ter recebido os demonstrativos analíticos da apuração. Argumentou que de acordo com a “Cientificação de Lavratura de Auto de Infração / Notificação Fiscal”, postada no DTE em 18/12/19, tais demonstrativos seriam encaminhados por e-mail, porém assinala que não foram recebidos.*

*Todavia, o processo foi convertido em diligência, tendo sido efetuada a entrega de todos os papéis de trabalho em meio magnético ao impugnante, com a respectiva reabertura do prazo de defesa. Na sua segunda manifestação, o próprio autuado reconheceu que tal arguição foi suprida.*

*O autuado arguiu, ainda, ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF/BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.*

*Observou que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.*

*Ressaltou que, no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que deságua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma, repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal.*

*De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto, nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*Entretanto, no presente caso, não cabe exigir o imposto, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.*

*Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.*

*Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.*

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.*

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*Constata-se, que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente.*

*Verifico ainda, que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Levantamentos estes que permitiram ao autuado contestar detalhadamente a infração, descabendo a alegação de que ficou impedido de exercer o seu direito de defesa na sua plenitude.*

*Destarte, não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.*

*Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade de adiar o julgamento para ser realizado na forma convencional, e da realização de diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e o representante do autuado pode fazer sustentação oral por vídeo conferência, sem qualquer prejuízo à defesa.*

*Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, não se constatou dívida em relação aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro também o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b” do RPAF-BA/99).*

*Vale ainda ressaltar, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.*

*Portanto, descabe a alegação defensiva de que as realizações dos julgamentos por videoconferência deveriam depender da anuência do Contribuinte, para não prejudicar o exercício da ampla defesa. A previsão para*

realização dos julgamentos nessas circunstâncias, está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III do art. 167 do RPAF/99.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquirir de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do defendente, não decorre da “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas, a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O defendente apresentou o entendimento, no sentido de que a constatação de “omissão de saídas pura e simples/ventas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O defendente também alegou que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, e que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas, que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias

Acrescentou, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente. Aduziu que as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.

Todavia, a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Observe que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º, sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Volto a lembrar, que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no



regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), cujo julgamento realizado por esta JJF, nesta mesma data, foi pela procedência do feito, como também é devido o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que está sendo objeto do presente lançamento.

Vale salientar, que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único, ao art. 10 da mencionada Portaria:

*Art. 10*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe, portanto, o entendimento do autuado de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ressalto, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume, em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC, sendo que o autuado, em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pela ação fiscal.

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defendente, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

Descabe também a argumentação do patrono do autuado, em memorial apresentado antes da Sessão de Julgamento, de que contrariando a capacidade de armazenamento do autuado, os demonstrativos entregues para o exercício do direito de defesa apresentam inúmeras quantidades, em diversos dias, que superam a capacidade dos tanques.

Ocorre que o impugnante se refere aos valores disponíveis, constantes da planilha do autuante, que na realidade, se referem ao total da soma do estoque inicial, mais as entradas no dia, ou seja, ainda não são computadas nesse volume o total das saídas. Haveria inconsistência, caso o estoque final do dia, ou o valor do

*ganho, tivessem quantidades maiores que a capacidade dos tanques, o que não ocorreu.*

*Em relação à decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, mencionada pelo impugnante em seu memorial (Recurso Especial Nº 1884431 - PB 2020/0174822-8), da leitura do referido Acórdão depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.*

*Neste processo, a discussão é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.*

*Destarte, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas a infração, a acusação fiscal está correta, relativamente à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ficando, portanto, caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Por fim, a infração em exame decorre da que foi imputada ao autuado no Auto de Infração nº 298942.0014/19-5, que como mencionado mais acima, já foi objeto de deliberação por esta Junta de Julgamento Fiscal com decisão pela procedência total.*

*Em relação à multa de 100%, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com a alegação defensiva de que o percentual da multa deveria ser de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, pelo que retifico.*

*Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada, porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade, se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Tendo em vista a recapitulação da multa, a JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0028-01/21-VD.

Respalado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 228 a 252.

Inicia suscitando preliminares de nulidade, inclusive por cerceamento do direito de defesa, em face do julgamento de “*processo físico por videoconferência e contra a manifestação da empresa*”, preferindo se concentrar, a seguir, naquelas principais, sem prejuízo da renovação de todo o conteúdo defensivo, inclusive memorial, solicitando expressamente o reexame em segunda instância administrativa, de todo o conteúdo da defesa e memorial, na forma regulamentar.

Evitará, assim, repetições, exceto naquilo que entende ser imprescindível, ante a ausência de legalidade. Apenas, por cautela, pede que o julgamento do presente recurso seja realizado de forma presencial.

A decisão ora recorrida foi delineada com evidente cerceamento do direito de defesa, o que se extrai da simples leitura da sucinta “*fundamentação/voto*”.

Assim seguindo, toda a construção da decisão, de forma cristalina, foi no sentido de “*salvar o lançamento*”, sem apego à lei e à verdade material, com omissões e alteração do fulcro real da

exigência, cuja vinculação, dependente de prova, se encontra na “*parcela da responsabilidade solidária*”, ou seja, na efetiva comprovação de aquisições sem documentação fiscal e com documentação inidônea.

O “*ânimo*” do sr. Relator esbarra de imediato nos princípios do contraditório e da ampla defesa, expressamente “*detonados*”.

São inúmeras as razões defensivas não apreciadas pela JJF o que, a teor do art. 18, incisos II e III do RPAF, bem como da farta jurisprudência emanada do CONSEF, conduz à nulidade da Decisão. A Decisão recorrida é nula, por clara ausência de deliberação quanto a argumentos apresentados na defesa.

Apesar de mencionar que o levantamento fiscal foi realizado diariamente porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis registram no LMC suas operações, a Junta não se pronunciou sobre a necessidade, para o exercício excepcional da apuração diária do fato gerador, da imposição de REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO.

A JJF contaminou mais ainda a Decisão, com claro e expresso cerceamento do direito de defesa, quando não abordou de forma objetiva a alegação de ILEGALIDADE da Portaria 159/19, declinando de tal atribuição com base no art. 167, inciso III do RPAF.

O enquadramento legal, inserido no Auto de Infração, se reporta aos arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 23, § 6º, inciso II, “b” da Lei nº 7.014/96. Contudo, em uma apuração dessa natureza, a parcela ora discutida somente pode existir se, antecedentemente, for comprovada a regularidade da exigência por responsabilidade solidária.

A fundamentação do lançamento é decorrente de presunção e, nesse contexto, presumida também se torna, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo.

O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de FLAGRANTE da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa “*posse*” se presume ter existido, de 2018 a 2019.

Ao afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “*presunção*”, a JJF alterou a fundamentação do Auto de Infração, sem sequer reabrir o prazo de defesa.

A JJF, portanto, nesse caso também, modificou de maneira ILEGAL o enquadramento legal, provocando, inclusive, cerceamento do direito de defesa.

Em seguida, pugna pela aplicação das normas da INSTRUÇÃO NORMATIVA 56/07 (proporcionalidade) e pelo reconhecimento da ilegitimidade passiva.

O ICMS ora cobrado, por “*responsabilidade própria*” só pode existir se comprovada a “*responsabilidade solidária*” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal).

Não existe na Portaria nº 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º da Portaria nº 445/98.

Aliás, a ilegal Portaria nº 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “*benefício*” aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “*omissão de entradas*”. A exceção foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador.

Como claramente se constata, através da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV da mesma Lei.



Prossegue colacionando jurisprudência, argumentando que dilatação volumétrica não é fato gerador de ICMS e que a sobredita e estranha Portaria não pode ter efeitos retroativos.

Ressalta que não existem no PAF, ou ao menos não foram ofertados a si, a fonte de onde foram extraídos os dados utilizados no Auto de Infração, a fim de que pudesse comparar as quantidades lançadas e as efetivas demonstrações, ou não, das diferenças diárias, entre os estoques escriturais e as medições.

*“Deve se atentar também para o fato de que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, “ganhos”. A existência de erros de lançamentos provoca EFEITO CASCATA nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Por isso aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Entretanto, uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal. Essa apuração pode ser feita em quantidades e valores, nas escritas fiscal e contábil. Ao final, se é que o desejo é realmente a verdade material, se constará pela inexistência das omissões que o AI deseja criar.*

*Roga, portanto, pela suspensão do julgamento e determinação da diligência na busca da VERDADE MATERIAL, colocando todos os elementos que o CONSEF entender necessários, FISCAIS e CONTÁBEIS, à disposição, além daqueles ora ofertados. O Julgador deve se preocupar com a proteção do Erário, o que o fará, no caso presente, evitando o ônus de futura sucumbência judicial. O lançamento pode “agradar” ao Estado, pela impressão da existência de um “ativo”, mas em verdade se constitui em um grande DESSERVIÇO”.*

Por cautela, requer a DISPENSA DA MULTA POR INFRAÇÃO E ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Pede deferimento.

Na assentada de julgamento de 13/09/2021, sob a relatoria do conselheiro Ildemar José Landin, esta CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) decidiu converter o feito em diligência, para que fosse fornecido ao autuado todos os demonstrativos analíticos que embasaram a autuação.

No referido documento está escrito o seguinte:

*“Na assentada de julgamento da sessão do dia 13/09/2021, após oitiva do advogado da recorrente, embora o processo esteja com os demonstrativos extraídos dos próprios documentos do contribuinte, como se observa à fl. 10, com a data, descrição do item, o volume disponibilizado, o ajuste de ganho, e o limite percentual admissível, com o respectivo cálculo da omissão, Dr. Fernando Marques Villa Flor, pelo fato de ter [o] autuado em processo semelhante, em que o autuante revelou a existência de outros demonstrativos analíticos, relativos às leituras dos “bicos das bombas de combustíveis”, solicitou a entrega de tais papéis de trabalho”.*

Na informação de fl. 283, o auditor Helder Rodrigues de Oliveira assinala que os documentos já foram entregues e que os que não foram são aqueles elaborados pelo próprio sujeito passivo, de sua posse.

Na manifestação de fls. 289 a 294, o sujeito passivo fornece endereço para correspondências processuais.

Ao tempo em que renova todos os argumentos defensivos, destaca a total impropriedade na condução da diligência determinada pela Câmara do CONSEF, o que enseja a nulidade do ato praticado, conforme art. 18, inciso II do RPAF. Os vícios ora agregados ao PAF não se limitam ao prazo não obedecido. A CJF, agindo em consonância com a instrução feita em dezenas de processos similares, mandou que o autuante fornecesse ao contribuinte os demonstrativos analíticos que foram utilizados no curso da ação fiscal, especialmente aqueles pertinentes aos registros das vendas, pelos bicos das bombas, a fim de assegurar que as quantidades dos ganhos, lançados no Campo 10 do Registro 1300, são reais ou decorrentes de falhas humanas ou de sistema.

Essas informações são imprescindíveis, posto que revelam as quantidades totais, por combustível e períodos, vendidas pela autuada, dados a partir dos quais, deduzidas as entradas e computados os estoques, se pode auferir se foram realizadas saídas de produtos em quantidades maiores, supostamente adquiridas sem a ST. Só assim é possível confirmar se as quantidades, absurdas, lançadas no Campo 10 do Registro 1300), da EFD/LMC, são decorrentes ou não das alegadas falhas técnicas e humanas.

Ocorre que a determinação do CONSEF não foi atendida, tendo o autuante expressamente informado:

*“Isso foi até feito por esse autuante, no entanto, a operação de fiscalização solicitou que os trabalhos fossem realizados sobre a verificação de variação volumétrica e, portanto, todo baseado naquilo que o contribuinte escriturou e que não se encontra embasamento para ganho de combustível, do qual, ultrapassou e muito os limites admitidos”.*

Em seguida, o autuante diz ter apresentado cópia do trabalho realizado ao contribuinte, o que não se sustenta, como concluído pela Egrégia Câmara, ao orientar a necessária diligência em comento.

*“Depois, diz o Digno Autuante, que esse “documento”, apenas serviria para “batimento com o que está escriturado”, pelo que foi “descartado”. Afinal, afirma o Fiscal, “o que está no livro é o que o contribuinte assim o fez. É a verdade fática descrita pelo próprio contribuinte”. Sustenta, portanto, que o único elemento importante, a despeito da verdade material, é o “Campo 10 do Registro 1300”, não importando, por exemplo, a equação entre as quantidades adquiridas com documentação, as vendas registradas e os estoques lançados. Significa dizer, ainda, de forma totalmente contraditória, que a apuração analítica que ele afirma ter feito, e que poderia comprovar a inconsistência nos registros acessórios lançados no LMC, não importa como “verdade fática”. Ou seja, se é “pro contribuinte”, não importa; se é “contra o contribuinte”, é verdade absoluta.*

*Com relação aos erros na escrituração, alega o Autuante que a Autuada deveria provar, como se tivesse outra maneira de atestar as falhas técnicas e humanas nas quantidades lançadas no “Campo 10 do Registro 1300/LMC/EPD”, senão, justamente, a apuração analítica, com fundamento nos documentos emitidos e seus registros, pertinente aos totais vendidos, adquiridos e estocados. Fica a pergunta: existe no PAF comprovação de que a Autuada vendeu mais combustíveis, por exercício e espécie de mercadoria, do que as quantidades das entradas e seus estoques registrados?*

*No final de sua manifestação, o Autuante assevera que “o que a Câmara solicita não fez parte da ação fiscal e, conseqüente, descartamos/destruímos por se tratar de documento sigiloso que não foi base da ação fiscal.”. O alegado sigilo não se aplica às Autoridades Fiscais, assim como mais uma vez fica atestada a afronta ao art. 46, do RPAF. Fica patente, principalmente, que o Fisco teve acesso aos elementos necessários para uma regular apuração e para certificar a real movimentação das mercadorias, mas preferiu abandonar tudo e usar tão somente uma informação de caráter acessório, transformando-a em fato gerador do ICMS. O lançamento é flagrantemente NULO DE PLENO DIREITO, como sustentado pela Defendente”.*

Aproveitando a oportunidade, ratifica que, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo sintético que acompanhou o AI tivessem sido levantadas por meio legal e representassem efetivos ganhos decorrentes de variações volumétricas, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS.

## VOTO

No tocante ao Recurso de Ofício e à multa proposta de 100%, alinho-me com a JJF, pois, com efeito, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o Acórdão originário, pois o percentual da multa deveria ser de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Recurso de Ofício Não Provido.

Quanto ao Recurso Voluntário, no presente lançamento de ofício, exige-se por responsabilidade própria – com a utilização de MVA -, o imposto por responsabilidade solidária que foi objeto do Acórdão CJF nº 0169-11/23-VD, o qual julgou nula a cobrança, tendo em vista a falta de apresentação de demonstrativos analíticos, mesmo após a realização de duas diligências com este fim.

Tem este, pois, com o gravame do Acórdão CJF nº 0169-11/23-VD, uma relação de prejudicialidade, restando impossível determinar a sua liquidez, tendo-se em vista o citado julgamento pela nulidade do Auto de Infração que lhe serve por base.

Vejamos o que restou decidido no Acórdão CJF nº 0169-11/23-VD:



**“VOTO**

*Trata o recurso, de Auto de Infração julgado Procedente em primeira instância, reportando-se o lançamento de imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante apuração de variação volumetria em índice acima do admitido, nos meses de dezembro de 2018 e setembro de 2019.*

*Conforme consta no relatório, foram solicitadas 2 diligências, em que decidiu-se pela similaridade do processo com outros em julgamento, em inúmeras decisões deste Conselho de Fazenda, em que se entendeu indispensável o demonstrativo analítico relativos às leituras dos bicos das bombas de combustível, tendo em vista o alcance da verdade material, uma vez que os demonstrativos do processo revelam de maneira sintética o volume disponível e o valor de ajuste de ganhos e o comparativo com o limite estabelecido pela SEFAZ, tendo sido acatado o argumento de que a ausência de tais demonstrativos analíticos caracterizavam cerceamento da ampla defesa.*

*Devido à primeira justificativa do autuante, de que teria descartado tais demonstrativos, foi tentada uma segunda diligência, mas o autuante já está servindo na fiscalização de trânsito de mercadorias e justificou estar sobrecarregado, e um outro autuante designado para cumprir a diligência, entendeu que por não haver mais os relatórios analíticos, isto significa em verdade, uma nova auditoria, e não cumpriu o quanto solicitado e sugeriu nova auditoria fiscal com a renovação do procedimento.*

*Considerando que não apenas a verdade material mas sobretudo o direito à ampla defesa ficou comprometido, e em se tratando de lançamento em que a data mais distante situa-se em 31.12.2018, havendo o prazo decadencial a se completar em 01.01.2024, e que conforme dito pelo auditor estranho ao feito, trata-se realmente de uma nova fiscalização, entendo que urge uma solução, que passa pela nulidade do lançamento, e a renovação da ação fiscal dentro do prazo decadencial, que revela-se próximo (até o final deste ano), visto o risco de novo pedido de diligência não vir a ser cumprido, ou ainda que seja, revelar-se com outras deficiências, e havendo por fim uma nulidade, sequer poderá ser renovada a ação fiscal, face o prazo decadencial que se aproxima.*

*Colabora com meu entendimento, o fato de que a primeira diligência data de 30.09.2022, quase dois anos passados, e a segunda, 21.03.2022, mais de um ano atrás. A nulidade deste lançamento e a recomendação de nova auditoria a salvo das falhas apontadas, em nada comprometerá a administração tributária, desde que tomadas as devidas providências dentro do prazo decadencial em transcurso, uma vez que de fato, a perda dos demonstrativos solicitadas implica de fato em nova ação fiscal, não havendo razão para se insistir em uma nova diligência.*

*Face ao exposto, acolho o pedido de NULIDADE. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração NULO.”.*

Assim, destacando que já foi realizada uma diligência para a obtenção dos demonstrativos analíticos neste lançamento, sem sucesso, tenho como modificada a Decisão recorrida, para declarar NULO o Auto de Infração.

Em face do exposto, voto PREJUDICADO o Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 298942.0013/19-9, lavrado contra **POSTO DALVA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS